



Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок

УДК 336.225.673

DOI <https://doi.org/10.5281/zenodo.16810093>

**Аналіз фінансової звітності підприємств для цілей формування плану
податкових перевірок**

Бец Олександр Ілліч,

кандидат економічних наук, доцент кафедри інноваційних бізнес-технологій, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, Київ, Україна, <https://orcid.org/0009-0002-7191-4822>

Баранов Андрій Леонідович,

доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри інноваційних бізнес-технологій, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, Київ, Україна, <https://orcid.org/0000-0003-0032-3128>

Прийнято: 17.07.2025 | Опубліковано: 31.07.2025

Анотація. Мета. Метою дослідження є визначення ролі аналізу фінансової звітності для цілей формування плану податкових перевірок та в контексті реформування податкового адміністрування в Україні. **Методи.** У дослідженні застосовано методи системного підходу та нормативно-правового аналізу, що дало змогу узагальнити чинне законодавство, що регламентує порядок проведення податкових перевірок та визначення ступеня податкового ризику платника податків у ретроспективі та сформувати систему показників фінансової звітності підприємств згідно зі змінами чинного податкового законодавства.



Метод економічного та статистичного аналізу застосовано для апробації сформованої системи показників фінансової звітності для оцінки податкового ступеня податкового ризику платників податків на прикладі підприємств переробної промисловості України.

Результати. Визначено становлення та розвиток нормативного забезпечення критеріїв ризиковості платників податків, в тому числі сформованих сукупністю фінансових критеріїв, які обчислюються на основі даних фінансової звітності. Прагматизм аналізу фінансової звітності підприємств для цілей формування плану податкових перевірок адаптовано до вибірки підприємств переробної промисловості (15 підприємств) за результатами діяльності 2015-2024 років, проте аналіз та висновки розділено на два хронологічні періоди, відповідно до положень нормативного регулювання (Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» від 02.06.2015 р. № 524 зі змінами і доповненнями). Ідентифіковано типові та не типові податкові ризики вибірки досліджуваних підприємств, а також основні напрями зміни ступеня податкових ризиків в умовах воєнного стану.

Висновки. Обґрунтовано, що в практиці податкового адміністрування утверджується принцип об'єктивності та прозорості під час формування графіку податкових перевірок з прийняттям Наказу Міністерства фінансів України від 02.06.2015 р. № 524 та змін до нього. Подальший розвиток інформаційного забезпечення податкового контролю доцільно розвивати з дотриманням вимог прозорості критеріїв ризиковості платника податків для всіх учасників податкових відносин; публічності критеріїв ризиковості платника податків в частині забезпечення публічності галузевих показників рівня сплати податку на прибуток, рівня сплати ПДВ; зрозумілості та простоти розрахунків критеріїв ризиковості платника податків, формування системи формульного забезпечення розрахунків критеріїв ризиковості платника податків.



Ключові слова: фінансова звітність, аналіз фінансової звітності, податкова перевірка, податковий ризик, ризиковий платник податків

Analysis of financial statements of enterprises for the purposes of forming a tax audit plan

Oleksandr Bets,

PhD in Economics, Associate Professor of Department of Innovative Business Technologies, Kyiv National University of Economics named after Vadym Hetman
Kyiv, Ukraine, <https://orcid.org/0009-0002-7191-4822>

Andrii Baranov,

Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Innovative Business Technologies, Kyiv National University of Economics named after Vadym Hetman,
Kyiv, Ukraine, <https://orcid.org/0000-0003-0032-3128>

Abstract. Purpose. The purpose of the study is to determine the role of financial reporting analysis for the purposes of forming a tax audit plan and in the context of tax administration reform in Ukraine. **Methods.** The study used methods of a systems approach and regulatory analysis, which made it possible to generalize the current legislation regulating the procedure for conducting tax audits and determining the degree of tax risk of a taxpayer in retrospect and to form a system of indicators of financial reporting of enterprises in accordance with changes in the current tax legislation. The method of economic and statistical analysis was used to test the formed system of financial reporting indicators for assessing the tax degree of tax risk of taxpayers using the example of Ukrainian processing industry enterprises.

Results. The formation and development of regulatory support for taxpayer risk criteria, including those formed by a set of financial criteria calculated on the basis of



financial reporting data, were determined. The pragmatism of the analysis of financial statements of enterprises for the purposes of forming a tax audit plan is adapted to a sample of processing industry enterprises (15 enterprises) based on the results of their activities in 2015-2024, however, the analysis and conclusions are divided into two chronological periods, in accordance with the provisions of regulatory regulation (Order of the Ministry of Finance of Ukraine “On Approval of the Procedure for Forming a Plan-Schedule for Conducting Documentary Scheduled Audits of Taxpayers” dated 02.06.2015 No. 524 with amendments and supplements). Typical and atypical tax risks of the sample of enterprises under study are identified, as well as the main directions of changing the degree of tax risks under martial law.

Conclusions. It is substantiated that in the practice of tax administration the principle of objectivity and transparency is being established when forming a tax audit schedule with the adoption of the Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 02.06.2015 No. 524 and amendments thereto. Further development of information support for tax control should be developed in compliance with the requirements of transparency of taxpayer risk criteria for all participants in tax relations; publicity of taxpayer risk criteria in terms of ensuring the publicity of industry indicators of the level of income tax payment, the level of VAT payment; clarity and simplicity of calculations of taxpayer risk criteria, formation of a system of formulaic support for calculations of taxpayer risk criteria.

Keywords: financial reporting, financial reporting analysis, tax audit, tax risk, risky taxpayer

Постановка проблеми. Фінансова звітність підприємства та результати її аналізу формують потужний інформаційний ресурс для різних категорій учасників економічних відносин: акціонерів або учасників, індивідуальних інвесторів, інституційних інвесторів, кредиторів, конкурентів тощо. Податковий аспект інформаційної складової фінансової звітності полягає у врахуванні значень окремих її показників під час формування плану податкових перевірок



через потенційні податкові ризики, що продукуються та ідентифікуються через технології аналізу фінансової звітності. Перевагою застосування показників фінансової звітності є формування прозорого та зрозумілого для всіх учасників податкового процесу механізму ідентифікації податкових ризиків та можливість управління такими податковими ризиками. Актуальності набуває дослідження ролі фінансової звітності та окремих її показників для формування податкового іміджу підприємства та його статусу як платника податків в умовах реалізації ризикорієнтованого підходу у податковому адмініструванні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми методології, організації, в тому числі планування, податкових перевірок розглядалися в наукових працях багатьох як зарубіжних, так і вітчизняних вчених, проте аспект обґрунтованості підстав (критеріїв) для проведення податкових перевірок отримав розвиток у працях Давидов Г. М., Найденко О. Є., Руденко Ю. О., Соколової К.Ю., Тищенко А.О., Фесенко В.В., Чудак Л. А., Шевчук О. А. та ін. [1-6] відповідно до запровадження окремих аспектів ризикорієнтованого підходу у податковому адмініструванні. Давидов Г. М., Кузьменко Г. І. (2012) обґрунтовують посилення інформаційної прозорості діяльності підприємства на основі фінансової звітності для потреб якісного податкового адміністрування, враховуючи вимоги Податкового кодексу України стосовно порядку адміністрування податків, зборів та обов'язкових платежів [1]. Соколова К.Ю. (2015) досліджувала об'єктивну необхідність фінансового моніторингу податкових ризиків як складову контрольно-перевірочної роботи органів Державної фіскальної служби України [3]. Найденко О. Є., Руденко Ю. О. досліджували вітчизняний та іноземний досвід формування плану графіку податкових перевірок, обґрунтовуючи при цьому два авторські альтернативні підходи на основі системи одиночних показників, присвоєння балів та врахування коригуючих коефіцієнтів [2]. Фесенко В.В., Тищенко А.О. (2017) використовують показники фінансової звітності підприємства для аналізу фінансового стану та платоспроможності підприємств з урахуванням показника



податкового потенціалу та обчислення планових надходжень до бюджету від податку на прибуток [4]. Сушкова О. Є. та Борецько Н. М. (2020) поглибили теоретичні засади щодо оцінювання показників фінансової звітності з метою виявлення ризиків необґрунтованої мінімізації або ухилення від сплати податків [7].

Актуальні дослідження у царині податкових перевірок та податкового контролю, їх аналітичного обґрунтування базуються на превентивній функції, що сприятиме запобіганню виникнення порушень податкового законодавства з боку платників податків, проте основною перепоною виступає на думку Артюх О. В. та Чернишовою Л. В., виступає низька податкова грамотність платників податків та їх податкова культура [8, с. 53]. На думку Сарахман О. М., Шурпенкової Р. К. та інших вчених [9-13], перспективами податкових перевірок є цифровізація податкового контролю, «використання технологій штучного інтелекту та машинного навчання для аналізу великих обсягів даних» [12] та «активне впровадження електронного аудиту, що передбачає впровадження необхідних автоматизованих систем - інструментів для збору, обробки та аналізу даних» [9, с. 325] за умови мінімізації ризиків електронного аудиту, пов'язаних з такими явищами як «галюцинації штучного інтелекту, хакерське втручання в систему, недостача спеціалістів у сфері програмування, надмірна залежність від постачальників послуг, використання даних у протиправних цілях та несумісність програмного забезпечення» [13, с. 3].

Наукові розвідки у царині податкових перевірок обґрунтовують необхідність врахування та імплементації іноземного досвіду, який досліджено Артюх О. В. та Чернишовою Л. В. [8], Колодюк Д. Ю. та Славковою А. А. [14], Третьяк К. В. та Герасименко Д. Д. [15], Шевчиком О. С. [16] та іншими вченими [17-19] або ідентифікації податкових ризиків за даними, отриманими в рамках міжнародного обміну інформацією [17].

Осаволук О., Бойко С. В., Дем'яненко Т. Є. та інші вчені [20-22] обґрунтовують необхідність впровадження податкового комплаєнсу для



прозорості фінансових операцій і підзвітності перед державними органами [22, с. 205], а також «дотримання чинного податкового законодавства та положень внутрішньої податкової політики, що реалізується через внутрішній контроль за нарахуванням, сплатою та декларуванням податків і податковими ризиками платника податків, в тому числі його податковим статусом і податковою історією» [21].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Однак, в сучасній економічній літературі бракує комплексних наукових та прикладних досліджень щодо використання даних фінансової звітності для ідентифікації податкових ризиків та схильності підприємств до порушення основних пропорцій між показниками фінансової звітності, причин і наслідків від порушення основних пропорцій між вказаними показниками. Представлене дослідження спрямоване на усунення дефіциту інформації про роль аналізу фінансової звітності для цілей формування плану податкових перевірок як одного з провідних джерел фінансової інформації про підприємство, в тому числі в умовах максимальної публічності фінансової звітності.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є визначення ролі аналізу фінансової звітності для цілей формування плану податкових перевірок та в контексті реформування податкового адміністрування в Україні. Основними цілями дослідження визначено:

- узагальнення чинного законодавства, що регламентує порядок проведення податкових перевірок та визначення ступеня податкового ризику;
- формування системи показників фінансової звітності підприємств у ретроспективі та згідно зі змінами чинного податкового законодавства;
- провести апробацію сформованої системи показників фінансової звітності для оцінки податкового ступеня податкового ризику та сформулювати висновки.



Виклад основного матеріалу дослідження. Перевагами запроваджених критеріїв ризиковості платників податків, що покладені в основу формування плану графіків податкових перевірок є переважання об'єктивності над суб'єктивністю у податковому адмініструванні. Інформаційними джерелами для ідентифікації ризиковості платників податків, відповідно до чинного нормативного забезпечення податкового адміністрування, є дані Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) щодо засновників та видів діяльності, Єдиного реєстру досудових розслідувань (ЄРДР), Єдиного державного реєстру судових рішень (ЄДРСР), Єдиного реєстру податкових накладних (ЄРПН), інформація правоохоронних органів, підрозділів податкової міліції, інших підрозділів органів Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України), рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, дані податкових та митних декларацій, фінансової звітності.

Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» від 02.06.2015 р. № 524 (далі – Наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 р. № 524 [23]) упорядкував критерії ризиковості платників податків, в тому числі сформовано сукупність фінансових критеріїв, які обчислюються на основі даних фінансової звітності.

В первинній (першій) редакції Наказу Міністерства фінансів України від 02.06.2015 р. № 524 для визначення ступеня ризиковості платника податків та формування на основі даного статусу плану податкових перевірок застосовано сім фінансових критеріїв: три критерії для платників податків високого ступеня ризику (система рівнянь 1) та чотири критерії для платників податків середнього ступеня ризику (система рівнянь 2). Для платників податків високого ступеня ризику ідентифіковано ризики за напрямками невідповідності рівня зростання податкових зобов'язань податку на прибуток та рівня зростання доходів, від'ємний результат до оподаткування або збитковість діяльності підприємства, а також реалізація товарів, робіт, послуг за цінами, що нижчі за собівартість



відповідних товарів, робіт та послуг. На нашу думку, в основі таких критеріїв високого ступеня ризику покладена гіпотеза про мінімізацію чистого доходу від реалізації товарів, робіт, послуг та інших доходів платника податків за можливого збільшення витрат і зменшення бази оподаткування податком на прибуток підприємства та ПДВ.

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{рівень зростання податку на прибуток} < \text{рівень зростання доходів,} \\ \text{фінансовий результат до оподаткування} < 0, \\ \text{чистий дохід від реалізації продукції} \leq \text{собівартість реалізованої продукції,} \end{array} \right. \quad (1)$$

Для платників податків середнього ступеня ризику ідентифіковано ризики за напрямками невідповідності інших витрат, адміністративних та фінансових витрат, витрат на збут розмірам валового прибутку та загальному розміру витрат. В коментарі Міністерства фінансів України вказується на потенційні ризики зменшення бази оподаткування податком на прибуток підприємства та ПДВ через адміністративні витрати та витрати на збут, тобто «безтоварні» послуги (консалтингові послуги, маркетингові дослідження, дослідження ринків збуту, супроводження товару тощо). Інші витрати продукують також ризики для платників податків та посилення уваги фіскальних органів, оскільки це собівартість реалізованих фінансових інвестицій, втрати від зменшення корисності необоротних активів, втрати від безоплатної передачі необоротних активів та від неопераційних курсових різниць, сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій тощо згідно НПСБО № 16 [24].

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{інші витрати} > 30\% \text{ загальних витрат,} \\ \text{адміністративні витрати} > 80\% \text{ валового прибутку,} \\ \text{витрати на збут} > 80\% \text{ валового прибутку,} \\ \text{фінансові витрати} > 5\% \text{ загальної суми витрат} \end{array} \right. \quad (2)$$

(з одночасним декларуванням витрат, пов'язаних із придбанням цінних паперів),

Формульне забезпечення аналізу фінансової звітності підприємств для цілей формування плану податкових перевірок (системи рівнянь 3 та 4) базується



виключно на даних форми 2 фінансової звітності «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» згідно НПСБО № 1 від 07.02.2013 р. № 73 [25].

$$\left\{ \begin{array}{l} \frac{\frac{p.2300 \text{ гр.3}}{p.2300 \text{ гр.4}}}{\frac{p.2000 \text{ гр.3}+p.2120 \text{ гр.3}+p.2200 \text{ гр.3}+p.2220 \text{ гр.3}+p.2240 \text{ гр.3}}{p.2000 \text{ гр.4}+p.2120 \text{ гр.4}+p.2200 \text{ гр.4}+p.2220 \text{ гр.4}+p.2240 \text{ гр.4}}} < 1 \text{ (к. 1),} \\ p. 2290 \text{ (р. 2295) гр. 3} < 0 \text{ (к. 2),} \\ \frac{p.2000 \text{ гр.3}}{p.2050 \text{ гр.3}} \leq 1 \text{ (к. 3),} \end{array} \right. \quad (3)$$

$$\left\{ \begin{array}{l} \frac{p.2270 \text{ гр.3}}{30\% \times (p.2050 \text{ гр.3}+p.2130 \text{ гр.3}+p.2150 \text{ гр.3}+p.2180 \text{ гр.3}+ \\ ++p.2250 \text{ гр.3}+p.2255 \text{ гр.3}+p.2270 \text{ гр.3})} > 1 \text{ (к. 4),} \\ \frac{p.2130 \text{ гр.3}}{80\% \times p.2090 \text{ гр.3}} > 1 \text{ (к. 5),} \\ \frac{p.2150 \text{ гр.3}}{80\% \times p.2090 \text{ гр.3}} > 1 \text{ (к. 6),} \\ \frac{p.2250 \text{ гр.3}}{5\% \times (p.2050 \text{ гр.3}+p.2130 \text{ гр.3}+p.2150 \text{ гр.3}+p.2180 \text{ гр.3}+ \\ ++p.2250 \text{ гр.3}+p.2255 \text{ гр.3}+p.2270 \text{ гр.3})} > 1 \text{ (к. 7),} \end{array} \right. \quad (4)$$

(з одночасним декларуванням витрат, пов'язаних із придбанням цінних паперів),

Прагматизм аналізу фінансової звітності підприємств для цілей формування плану податкових перевірок адаптовано до вибірки підприємств переробної промисловості (15 підприємств) за даними фінансової звітності за результатами діяльності 2015 р. Результати проведених розрахунків критерії ризиковості (табл. 1) вказує на відсутність ризиків для двох досліджуваних підприємств (Виробничо-торгова кондитерська фірма «Ласоці», Київська кондитерська фабрика «Рошен»). Не типовими для вітчизняних переробних підприємств були ризики, пов'язані з співвідношенням чистого доходу від реалізації товарів, робіт, послуг та собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг; співвідношенням інших витрат та загальних витрат; співвідношенням витрат на збут та валового прибутку.

Таблиця 1

Фінансові критерії ризиковості вибірки платників податків у 2015 р.

№ з/п	Назва підприємства	Критерії						
		1	2	3	4	5	6	7
		Критичне значення						



		< 1	< 0	≤ 1	> 1	> 1	> 1	> 1
1	Монделіс Україна	0,26	200307	1,46	0,01	0,24	0,61	0,02
2	Яготинський маслозавод	4,39	75444	1,31	0,04	0,05	0,68	0,76
3	Пирятинський сирзавод	0,24	7063	1,15	0,02	0,13	0,47	0,96
4	Дубномолоко	-	-3738	1,04	0,0004	0,25	0,03	0,68
5	Рівненська кондитерська фабрика	1,53	317	1,41	-	0,41	0,004	-
6	Виробничо-торгова кондитерська фірма «Ласощі»	314,84	1657	1,53	-	0,15	0,18	0,08
7	Кондитерська фабрика «Лагода»	0,46	4746	1,26	0,01	0,44	0,67	0,25
8	Київська кондитерська фабрика «Рошен»	2,24	12938	1,16	0,01	0,81	0,12	-
9	Харківська бісквітна фабрика	0,70	208378	1,18	0,01	0,15	0,42	0,005
10	Дніпропетровський олійноекстракційний завод	0,33	44574	1,47	0,003	0,70	0,01	-
11	Пологівський олійноекстракційний завод	0,77	148958	1,20	0,004	0,13	0,55	0,12
12	Тростянецький м'ясокомбінат	1,58	14697	1,10	-	0,14	0,20	4,81
13	Івано-Франківський м'ясокомбінат	-	-49984	1,03	0,02	0,94	2,53	6,89
14	Одеський консервний завод дитячого харчування	-	-3284	2,06	0,01	1,66	-	--
18	Кондитерська фабрика «А.В.К» м. Дніпро	-	614	1,05	0,002	1,11	0,20	-

Примітка: «-» відсутність даних для розрахунку через відсутність окремих статей у фінансовій звітності

Слід зазначити, що критеріями ризиковості для вітчизняних переробних підприємств за підсумками 2015 р. були невідповідності рівня зростання податкових зобов'язань податку на прибуток та рівня зростання доходів, збитковість діяльності підприємств за фінансовим результатом до оподаткування.

Наказом Міністерства фінансів України від 04.08.2016 р. № 723 [26] було внесені зміни до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, в тому числі розширено перелік критеріїв ризиковості платників податків, які визначаються за результатами аналізу та на підставі фінансової звітності. Критерії високого ступеня ризику платників податків доповнено критеріями відношення інших витрат та загальних витрат операційної діяльності, фінансового результату від операційної діяльності, фінансових коефіцієнтів фінансової стійкості та



ліквідності (система рівнянь 5). Критерії середнього ступеня ризику платників податків оптимізовано та обмежено відношенням адміністративних витрат та витрат на збут до валового прибутку (система рівнянь 6).

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{рівень зростання податку на прибуток} < 50\% \text{ рівня зростання доходів,} \\ \text{фінансовий результат до оподаткування} < 0, \\ \text{інші витрати} > 30\% \text{ загальних витрат операційної діяльності,} \\ \text{фінансовий результат від операційної діяльності} < 0, \\ \text{коефіцієнт Бівера}_{t,t-1} < -0,15, \text{ фінансовий леверидж}_{t,t-1} < 0,8, \\ \text{коефіцієнт поточної ліквідності}_{t,t-1} < 1, \end{array} \right. \quad (5)$$

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{адміністративні витрати} > 80\% \text{ валового прибутку,} \\ \text{витрати на збут} > 80\% \text{ валового прибутку,} \end{array} \right. \quad (6)$$

Формульне забезпечення аналізу фінансової звітності відповідно до змін, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 04.08.2016 р. № 723 (системи рівнянь 7 та 8) базується на долученні до форми 2 фінансової звітності «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» додатково форми 1 фінансової звітності «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» у частині показників власного капіталу, довгострокових та поточних зобов'язань.

$$\left\{ \begin{array}{l} \frac{\frac{p.2300 \text{ гр.3}}{p.2300 \text{ гр.4}}}{\frac{50\% \times (p.2000 \text{ гр.3} + p.2120 \text{ гр.3} + p.2200 \text{ гр.3} + p.2220 \text{ гр.3} + p.2240 \text{ гр.3})}{50\% \times (p.2000 \text{ гр.4} + p.2120 \text{ гр.4} + p.2200 \text{ гр.4} + p.2220 \text{ гр.4} + p.2240 \text{ гр.4})}} < 1 \text{ (к. 1),} \\ p.2290 \text{ (р. 2295) гр. 3} < 0 \text{ (к. 2),} \\ \frac{p.2270 \text{ гр.3}}{30\% \times (p.2050 \text{ гр.3} + p.2130 \text{ гр.3} + p.2150 \text{ гр.3} + p.2180 \text{ гр.3})} > 1 \text{ (к. 3),} \\ p.2190 \text{ (р. 2195) гр. 3} < 0 \text{ (к. 4),} \\ \frac{p.2230 \text{ (р.2235) гр.3} - p.2515 \text{ гр.3}}{p.1595 \text{ гр.4} + p.1695 \text{ гр.4}} < -0,15, \text{ (к. 5.1),} \\ \frac{p.1595 \text{ гр.4} + p.1695 \text{ гр.4}}{p.1495 \text{ гр.4}} < 0,8, \text{ (к. 5.2),} \\ \frac{p.1160 \text{ гр.4} + p.1165 \text{ гр.4}}{p.1695 \text{ гр.4}} < 1, \text{ (к. 5.3),} \end{array} \right. \quad (7)$$

$$\left\{ \begin{array}{l} \frac{p.2130 \text{ гр.3}}{80\% \times p.2090 \text{ гр.3}} > 1 \text{ (к. 6),} \\ \frac{p.2150 \text{ гр.3}}{80\% \times p.2090 \text{ гр.3}} > 1 \text{ (к. 7),} \end{array} \right. \quad (8)$$



Аналіз фінансової звітності вибірки підприємств переробної промисловості за результатами діяльності 2016-2017 рр. вказує на третину платників податків, які не мають ознак високого та середнього ступеня ризику: Монделіс Україна, Яготинський маслозавод, Пирятинський сирзавод, Кондитерська фабрика «А.В.К» м. Дніпро.

Не типовими для вітчизняних переробних підприємств у 2016-2017 рр. були ризики, пов'язані з співвідношенням витрат на збут та валового прибутку, інших витрат та загальних операційних витрат; значеннями коефіцієнта Бівера та фінансового результату від операційної діяльності. Податкові ризики та загрози включення до плану податкових перевірок формуються через недостатність грошових коштів для покриття поточних зобов'язань (100% досліджуваних підприємств мали значення коефіцієнта поточної ліквідності менше 1, через недостатність власного капіталу (43% досліджуваних підприємств у 2015 р, 2017 р. та 50% досліджуваних підприємств у 2016 р. мали значення коефіцієнта фінансового левериджу менше 0,8), через від'ємне значення фінансового результату до оподаткування (30% досліджуваних підприємств у 2016 р. та 20% досліджуваних підприємств у 2017 р.).

У 2016-2017 рр. суб'єкти господарювання мали досвід адаптації до вимог податкового законодавства та оптимізували показники фінансової звітності, що призвело до прагнення мінімізувати податкові ризики та ймовірність включення до плану податкових перевірок. Структурні зрушення відбулися на користь платників податків з двома, трьома та чотирма критеріями ризиковості (рис. 1).

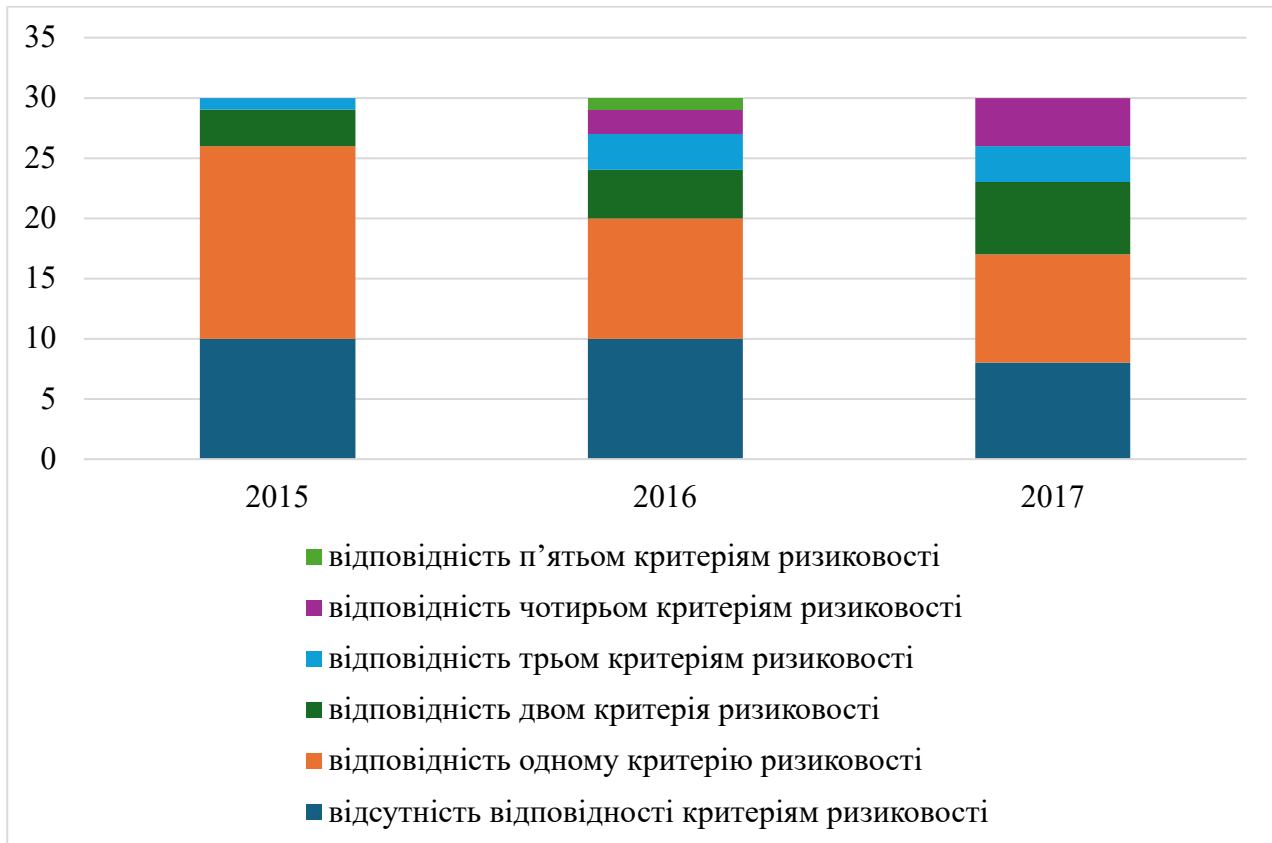


Рис. 1. Структура вибірки платників податків за відповідністю критеріїв ризиковості у 2015-2017 роках

Джерело: власна розробка авторів

Наказом Міністерства фінансів України від 26.03.2018 р. № 386 [27] було внесено зміни до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків в частині подальшого розширення критеріїв платників податків високого ступеня ризику. До критеріїв платників податків високого ступеня ризику додано відношення рівня зростання кредиторської заборгованості за продукцію та рівня зростання запасів, відношення рівня сукупних операційних витрат та собівартості реалізованої продукції, відношення рівня інших операційних витрат та окремих операційних витрат (матеріальні витрати та витрати на оплату праці) (система рівнянь 9).



$$\left\{ \begin{array}{l} \text{рівень зростання податку на прибуток} < 50\% \text{ рівня зростання доходів,} \\ \text{інші операційні витрати} > 30\% \text{ загальних витрат операційної діяльності,} \\ \text{фінансовий результат від операційної діяльності} < 0, \\ \text{чистий дохід від реалізації} < \text{собівартість реалізованої продукції,} \\ \frac{\text{собівартість реалізованої продукції} - \text{чистий дохід від реалізації продукції}}{\text{собівартість реалізованої продукції}} * 100 < 10\%, \\ \frac{\text{рівень зростання кредиторської заборгованості за продукцію}}{\text{рівень зростання запасів}} > 2, \\ \text{інші операційні витрати} + \text{витрати на збут} + \text{адміністративні витрати} > \\ \text{собівартість реалізованої продукції,} \\ \text{інші операційні витрати} > \text{матеріальні витрати} + \text{витрати на оплату праці} \\ \frac{\text{дебіторська заборгованість}}{\text{кредиторська заборгованість}} > 2 \end{array} \right. \quad (9)$$

З критеріїв платників податків високого ступеня ризику вилучено критерій фінансового результату до оподаткування та залучено до критеріїв платників податків середнього ступеня ризику. Застосування критеріїв платників податків середнього ступеня ризику згідно Наказу Міністерства фінансів України від 04.08.2016 р. № 723 скасовано. До критеріїв платників податків середнього ступеня ризику додано відношення інших операційних витрат та інших операційних доходів (система рівнянь 10).

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{фінансовий результат до оподаткування} < 0, \\ \text{інші операційні витрати} > \text{інші операційні доходи} \end{array} \right. \quad (10)$$

Системи критеріїв, що визначені у системах рівнянь 9 та 10 залишаються актуальними у 2025 році, тобто можна стверджувати про сталість та зрозумілість критеріїв ризиковості платників податків. За проведеними аналітичними розрахунками та їх узагальненням (рис. 2) можна стверджувати про підвищення загального рівня ризиковості більшості досліджуваних підприємств та модальне значення (моду) з відсутності відповідності критеріям ризиковості у 2018 році, відповідність одному критерію у 2019-2020 роках, відповідність трьом критеріям у 2021 році та зниження на одну позицію у 2022-2024 роках.

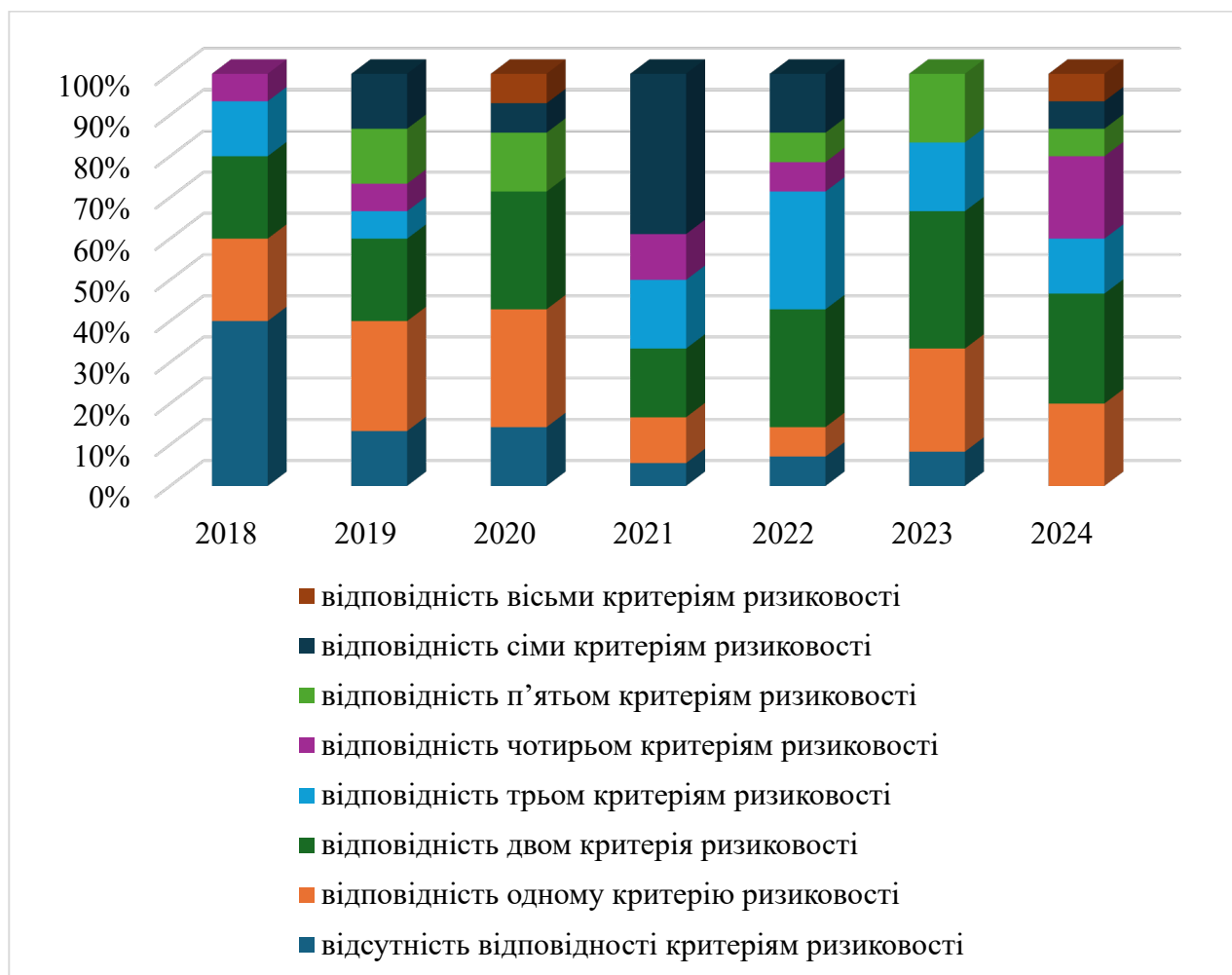


Рис. 2. Структура вибірки платників податків за відповідністю критеріїв ризиковості у 2018-2024 роках

Джерело: власна розробка авторів

В умовах воєнного стану третина досліджуваних підприємств (Монделіс Україна, Рівненська кондитерська фабрика, Дубномолоко, Пологівський олійноекстракційний завод, Кондитерська фабрика «А.В.К» м. Дніпро) підвищило ступінь ризиковості, коли інші 47% досліджуваних підприємств адаптували показники фінансової звітності до вимог податкового законодавства та зменшили відповідність на два критерії (Яготинський маслозавод, Виробничо-торгова кондитерська фірма «Ласощі», Одеський консервний завод дитячого харчування) чи один критерій (Київська кондитерська фабрика «Рошен», Пирятинський сирзавод, Дніпропетровський олійноекстракційний завод). Івано-



Франківський м'ясокомбінат продемонстрував кращі практики податкового менеджменту та податкового комплаєнсу, зменшивши відповідність з 6 критеріїв до 3 критеріїв. Інші 20% досліджуваних підприємств не продемонстрували зміни відповідні критеріям податкової ризиковості.

Висновки. Проведене дослідження вказує на утвердження об'єктивності під час формування графіку податкових перевірок з прийняттям Наказу Міністерства фінансів України від 02.06.2015 р. № 524 та змін до нього. Подальший розвиток інформаційного забезпечення податкового контролю доцільно розвивати з дотриманням вимог прозорості критеріїв ризиковості платника податків для всіх учасників податкових відносин; публічності критеріїв ризиковості платника податків в частині забезпечення публічності галузевих показників рівня сплати податку на прибуток, рівня сплати ПДВ; зрозумілості та простоти розрахунків критеріїв ризиковості платника податків, формування системи формульного забезпечення розрахунків критеріїв ризиковості платника податків.

Список використаних джерел

1. Давидов Г. М., Кузьменко Г. І. Забезпечення інформаційної прозорості виконання обов'язків підприємств як платників податків в системі фінансової звітності. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки.* 2012. Вип. 21. С. 187-198.
2. Найденко О. Є., Руденко Ю. О. Обґрунтування порядку відбору платників податків до включення у план-графік податкової перевірки. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка.* 2016. Т. 21, Вип. 6. С. 145-150.
3. Соколова К.Ю. Об'єктивна необхідність та основи фінансового моніторингу податкових ризиків у контрольно-перевірочній роботі органів ДФС України. *Науковий вісник Херсонського державного університету.* 2015. Вип. 11. Частина 5. С. 103-107



4. Фесенко В. В., Тищенко А. О. Оцінка та аналіз податкового потенціалу підприємства за даними фінансової звітності. *Молодий вчений*. 2017. № 9. С. 571-576.
5. Чудак Л. А. Ризикоорієнтована система податкового контролю. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 8. С. 196-208.
6. Шевчук О. А. Форми та методи податкового контролю: світовий досвід та українська практика. *Економічний часопис-XXI*. 2013. № 1-2(1). С. 73-76.
7. Сушкова О. Є., Борейко Н. М. Оцінювання показників фінансової звітності суб'єктів господарювання як засіб виявлення ризиків мінімізації або ухилення від сплати податків. *Економіка та держава*. 2020. № 2. С. 79–84. DOI: 10.32702/2306-6806.2020.2.79
8. Артюх О. В., Чернишова Л. В., Науменко Д. О. Податкові ризики у системі податкового контролю. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2022. №9-10. С. 298-299. DOI:10.32680/2409-9260-2022-9-10-298-299-50-55.
9. Сарахман О. М., Шурпенкова Р. К. Податкові перевірки - основний спосіб здійснення контролюючої функції органами Державної податкової служби. *Успіхи і досягнення у науці*. 2024. № 1. С. 319-327. DOI: [https://doi.org/10.52058/3041-1254-2024-1\(1\)-319-327](https://doi.org/10.52058/3041-1254-2024-1(1)-319-327).
10. Ткачик Л. П., Сеньків Д.Т. Особливості проведення податкового контролю в Україні в умовах цифровізації. *Молодий вчений*. 2023. № 9. С. 36-42 DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2023-9-121-8>
11. Пухальський В. В. Податковий контроль в умовах цифрової економіки. *Ефективна економіка*. 2022. №11. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2022.11.23>
12. Лісневська Д. Ю., Славкова А. А. Роль податкового контролю в боротьбі з податковим шахрайством та ухиленням від сплати податків.



Ефективна економіка. 2023. №4. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.4.34>.

13. Безверхий К., Парасій-Вергуненко І., Гордополов В. Ризики в межах Е-Аудиту та напрямки їх мінімізації. *Збірник наукових праць Державного податкового університету*. 2025. Вип. 1. С. 3–10. <https://doi.org/10.32782/2617-5940.1.2025.1>

14. Колодюк Д. Ю., Славкова А. А. Податковий контроль в зарубіжних країнах та можливості його адаптації в Україні. *Інклюзивна економіка*. 2024. № 1 (03). С. 26-31. DOI: https://doi.org/10.32782/inclusive_economics.3-4

15. Третяк К. В., Герасименко Д. Д. Шляхи вдосконалення податкового контролю в Україні. *Наукові праці НДФІ*. 2022. № 2. С. 137-148 <https://doi.org/10.33763/npndfi2022.02.137>

16. Шевчик О.С. Проблемні аспекти проведення заходів податкового контролю. *Полтавський правовий часопис*. 2023. №2. С. 119-142. DOI: [10.21564/2786-7811.2.297375](https://doi.org/10.21564/2786-7811.2.297375)

17. Криштопа І. І., Олійник Я. В., Бабій Л. І. Міжнародний досвід ідентифікації податкових ризиків за даними, отриманими в рамках міжнародного обміну інформацією. *Фінанси України*. 2022. № 11. С. 35-48. <https://doi.org/10.33763/finukr2022.11.035>

18. Лисецька Н. М. Особливості податкового контролю нових країн ЄС: на прикладі Латвії. *Фінанси України*. 2021. № 10. С. 55-60. <https://doi.org/10.33763/finukr2021.10.055>

19. Носкова М. Адміністративно-правові основи ризикоорієнтованої системи податкового контролю: зарубіжний досвід. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Серія: "Юридичні науки"*. 2020. Т. 7, № 1. С. 107-113. <http://doi.org/10.23939/law2020.25.107>.

20. Бакаляр Д. Г. Організація комплаєнс-контролю в управлінні податковими ризиками для забезпечення економічної безпеки підприємства.



Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки». 2022. № 2 (58). С. 110-117 DOI: 10.25313/2520-2294-2022-2-7897

21. Бойко В.С., Дем'яненко Т.Є., Корнієнко М.В. Теоретична архітектура податкового комплаєнсу платника податків. *Ефективна економіка*. 2023. № 11. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.11.65>.

22. Осаволук О. Податковий контроль як засіб досягнення податкового комплаєнсу. *Юридичний вісник*. 2024. № 3. С. 205–211. DOI: <https://doi.org/10.32782/yuv.v3.2024.24>.

23. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» від 02.06.2015 р. № 524. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15/ed20150602#Text>

24. НПСБО № 16 «Витрати» від 31.12.1999 № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

25. НПСБО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n156>

26. Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» від 04.08.2016 № 723. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1177-16/ed20160909#n256>

27. Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» від 26.03.2018 № 386. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0465-18/ed20180529#n2>